

PESQUISA INTERVENCIONISTA: UM ENSAIO SOBRE AS OPORTUNIDADES E RISCOS PARA PESQUISA BRASILEIRA EM CONTABILIDADE GERENCIAL

José Carlos Tiomatsu Oyadomari* E-mail: jcoyadomari@gmail.com

Paulino Leite da Silva** E-mail: paulino@iscap.ipp.pt

Octávio Ribeiro de Mendonça Neto* E-mail: octavio.mendonca@mackenzie.br

Edson Luiz Riccio*** E-mail: elriccio@usp.br

* Universidade Presbiteriana Mackenzie

**Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto –
Instituto Politécnico do Porto (ISCAP-IPP) - Portugal

***Universidade de São Paulo (USP), São Paulo - SP

Resumo: A Pesquisa Intervencionista tem sido proposta como uma alternativa para tornar mais relevantes os resultados das pesquisas com os interesses dos práticos, e tem sido crescente a publicação de estudos empíricos nos periódicos internacionais, muito embora ainda em pequena quantidade, entretanto, na literatura nacional em Contabilidade Gerencial e mesmo em Administração os estudos são raros. Com o intuito de promover uma discussão sobre as oportunidades e riscos dessa abordagem para a pesquisa brasileira desenvolveu-se esse presente ensaio. Argumenta-se que a Pesquisa Intervencionista pode gerar importantes contribuições para tornar os resultados da pesquisa mais relevantes para os práticos e para a sociedade, principalmente quando contribui para transformar a realidade de organizações em busca de melhorar o desempenho, além de criação do objeto de estudo para os pesquisadores. A crítica que essa abordagem é uma tentativa de transformar projetos de consultoria em pesquisa deve ser feita com cuidado, pois existem mecanismos que podem ser utilizados para mitigar esses objetivos, consoante os estudos internacionais estudados. Mas esse esforço deve ser precedido por ações e reflexões promovidas pela comunidade científica em entender os benefícios e riscos dessa abordagem.

Palavras-chave: Pesquisa Intervencionista. Pesquisa-Ação. Ensaio. Contabilidade Gerencial.

Abstract: Interventionist Research has been proposed as an alternative to other forms of research in order to make the results more relevant for professionals. However, the number of Brazilian studies in Management Accounting and Administration areas using Interventionist Research is very low when compared with the increasing number of publications in international journals. In order to promote a discussion about the opportunities and risks of this approach for the Brazilian research we developed the present essay. It is argued that Interventionist Research can make important contributions to make research's results more relevant to professionals and to society, especially when it helps to transform the reality of organizations improving their performance as creating the object of study for researchers. The criticism that this approach is an attempt to turn consulting projects into research must be done carefully because there are mechanisms that can be used to mitigate these potential problems, according to several international studies. But this effort should be preceded by thoughts and actions promoted by the scientific community to understand the benefits and risks of this approach.

Keywords: Interventionist Research. Action Research. Essay. Management Accounting.

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos tem sido observada a preocupação dos acadêmicos com a falta de ressonância das pesquisas para aproveitamento dos práticos (MALMI; GRANLUND, 2009, BALDVINSDOTTIR; MITCHELL; NORREKLIT, 2010). Dentre os diversos fatores apresentados por Oyadomari et al. (2013) destaca-se a falta de uma Teoria de Contabilidade Gerencial fundamentada no conceito de que uma boa teoria é algo que funciona na prática (MALMI; GRANLUND, 2009).

Uma comprovação empírica desse fenômeno é a pesquisa de Oyadomari et al. (2013,2) que mostrou que os artigos científicos tem menor importância como fonte de obtenção de informações para uma amostra de 80 profissionais de Controladoria.

Porém nota-se que o interesse dos práticos por pesquisas não é um fato consolidado, já que é crescente a demanda de pesquisas que impactam a prática e por consequência o desempenho das organizações, observando-se uma preocupação maior das empresas e associações profissionais e empresariais em estimular projetos de pesquisa que atendam a interesses específicos. Exemplos dessas iniciativas são os órgãos de classe como Conselho Federal de Contabilidade, Instituto Brasileiro de Governança Corporativa e Federação Brasileira de Bancos - Febraban. Outras iniciativas desenvolvidas por associações de classe com a criação de departamentos próprios de pesquisas ou mesmo apoiando projetos de pesquisas e também há o surgimento de institutos profissionais de pesquisas como a Tavistock Institute.

Este movimento das associações profissionais e empresariais pode ser uma primeira evidência da recomendação feita por McNiff e Whitehead (2000), para quem, caso as universidades não atendam aos interesses dos práticos, estes devem desenvolver as suas próprias pesquisas, pois na visão de McNiff e Whitehead (2000) os práticos são os melhores julgadores de suas práticas.

Outro fator que estimula a pesquisa focada nos interesses dos práticos é que se pode notar que há uma mudança na forma de financiamento dos recursos para a pesquisa, pois pesquisadores de universidades privadas tem sido estimulados a buscar recursos junto à comunidade empresarial e científica em vez de utilizar

recursos gerados pela própria universidade, ao mesmo tempo em que as universidades públicas tem diminuído os recursos para a pesquisa, estimulando os pesquisadores a também fazer esse movimento. Pode-se notar que órgãos de fomento como o CNPq tem direcionados recursos para que a pesquisa atinja o ambiente empresarial como auxílio financeiro para doutores atuarem especificamente em empresas.

Considerando esse cenário de insatisfação dos próprios pesquisadores, do interesse dos usuários por pesquisas relevantes, e dos órgãos de fomento preocupados com a competitividade das empresas nacionais, há que se procurar saídas. Uma possível alternativa para tentar minimizar esses problemas, e atrair a atenção dos práticos para os resultados das pesquisas, os quais estão interessados em conhecer casos de sucesso, melhores práticas, *benchmarking*, é que os acadêmicos desenvolvam pesquisas usando a abordagem intervencionista.

A Pesquisa Intervencionista, também considerada como uma vertente da pesquisa-ação, é referenciada como uma técnica que pode produzir resultados relevantes, pois dado que o objetivo é juntar a teoria com a prática, utiliza-se da técnica de estudar o objeto em sua prática cotidiana, mas sempre com o propósito de gerar contribuições teóricas relevantes (WESTIN; ROBERTS, 2010). A abordagem se caracteriza pela mudança de postura do pesquisador, o qual atua como um agente interventor no processo, com isso ele deixa de somente analisar os dados para chegar a conclusões, e passa a agir sobre o objeto de estudo (JONSSON; LUKKA, 2007).

Alguns benefícios citados desse tipo de abordagem são: (1) a própria organização estudada pode se beneficiar do processo de intervenção; (2) há a criação de um ambiente de estudo (experimento) para o pesquisador; (3) com isso é possível gerar novos conhecimentos sobre práticas e teorias (SUOMALA; LYLJY-VRJÄNÄINEN, 2010).

A despeito de aspectos que podem ser considerados positivos no sentido de diminuir a lacuna entre teoria e prática, a pesquisa intervencionista ainda pode ser considerada como embrionária, pois ainda são escassos os estudos internacionalmente (BAARDI, 2010), bem como no Brasil (TEÓPHILO; IUDÍCIBUS, 2005), porém nota-se que tentativas tem sido feitas pelos pesquisadores brasileiros,

como os estudos de Holanda (2002), Pereira (2003), Guerreiro, Pereira e Rezende (2006), Soares, Paton, Santos e Bezerra (2009) e Lorandi e Bornia (2010).

Tendo em vista as recentes discussões sobre o tema na literatura internacional e a escassa literatura nacional em Contabilidade Gerencial sobre este tema, este artigo escrito na forma de um ensaio se propõe a discutir criticamente o potencial da pesquisa intervencionista na tentativa de tornar mais relevantes os resultados das pesquisas brasileiras para os práticos da Contabilidade Gerencial contribuindo para o avanço da pesquisa brasileira.

2 PESQUISA INTERVENCIONISTA

Um dos propósitos da pesquisa intervencionista é gerar conhecimento prático que seja útil para as pessoas melhorarem as suas vidas no cotidiano (REASON; BRADBURY, 2008), e também no contexto organizacional (BAARDI, 2010), e mais que isso, não somente novos conhecimentos práticos, mas, também, novas habilidades para gerar conhecimento. O foco é gerar teoria prática para resolver a pergunta fundamental de como melhorar o trabalho (MC NIFF; WHITEHEAD, 2000).

Essa pesquisa ou abordagem tem como característica a colaboração entre pesquisadores e práticos. A colaboração se justifica uma vez que os práticos possuem interesses similares aos dos pesquisadores na busca de um entendimento dos modelos organizacionais que possam explicar com propriedade os resultados dessas experiências.

Todavia há um importante fator de divergência que é o fator tempo, já que os acadêmicos priorizam o investimento de maior quantidade de tempo para desenvolver hipóteses antagônicas, enquanto que os práticos se interessam em ir até onde podem enxergar resultados concretos, os quais estão alinhados com seus próprios interesses (ARGYRIS; SCHON, 1996). Além disso, um fator que justifica a participação dos práticos, é que estes acreditam mais nos resultados das pesquisas para contribuem e participam na coleta e análise dos dados (ARGYRIS; SCHON, 1996).

Dessa interação com os práticos emerge um desafio para os pesquisadores, que é adquirir as características dos práticos, de forma a possibilitar criticar a teoria

sob a perspectiva da prática, admitindo que os fenômenos reais possam estar distanciados das teorias prévias (GRØNHAUG,; OLSON,1999).

Dessa forma, a postura do pesquisador deve ser guiada por duas perspectivas: (1) A perspectiva Êmica que busca enxergar o comportamento humano de uma visão interna, isto é, dentro do problema, uma vez que o pesquisador passa a ser parte integrante do objeto estudado; (2) A perspectiva Ética que enxerga o problema de uma visão externa, isto é de fora da organização, com a possibilidade de adotar uma postura crítica e científica sobre o problema.

Na perspectiva êmica, o pesquisador deve ser hábil em comunicar-se e relacionar-se com os demais atores, de for a ser visto como um facilitador da mudança, no lugar de ser um simples observador, pois ele exerce uma influência na organização pesquisada (SUOMALA et al., 2010). De forma a evitar que essa postura não seja confundida com o propósito de uma consultoria, há que se levar em conta que o propósito da pesquisa intervencionista é gerar uma contribuição para a teoria, que é a independência necessária na perspectiva ética.

Para que esse propósito seja alcançado é necessário que a perspectiva ética esteja presente de modo a impedir que o pesquisador gerasse simplesmente uma descrição dos acontecimentos (JÖNSSON; LUKKA, 2007). Desta forma, a intervenção é usada para obter acesso à perspectiva êmica, com o pesquisador atuando como um ator dentro do contexto, entretanto para produzir teoria é necessário que a visão êmica, que busca revelar razões pelas quais as práticas ocorrem, esteja presente com o propósito de discutir os resultados à luz da literatura pertinente (SUOMALA et al., 2010).

Diversos autores propõem processos de pesquisa intervencionista, Grønhaug e Olson (1999, p.13) sugerem os seguintes procedimentos para se realizar uma pesquisa intervencionista: (1) selecionar e fazer uso dos dados observáveis; (2) interpretar e julgar as observações, as quais requerem conceituação e teoria; (3) planejar e executar ações adequadas e; (4) planejar, coletar, analisar e interpretar os dados para examinar os resultados das ações. Os autores ressaltam que o erro mais comum desse tipo de pesquisa é o de não mencionar o processo passo a passo de como se chegou a determinadas conclusões.

O estudo de Tripp (2005) discute que a sequência planejamento, implementação e avaliação deve ser vista sempre nos dois campos, ou seja, no campo da prática e no campo da investigação, uma vez que o pesquisador é o agente da mudança, mas sem se descuidar do registro da pesquisa. Um exemplo prático dessa sugestão é o trabalho relatado por Nicolin et al. (2000). De forma semelhante, Freitas et al. (2010) descrevem que em geral as etapas deste tipo de pesquisa envolvem um diagnóstico inicial; o planejamento da ação; a implantação e a análise dos resultados.

Um *framework* mais específico para contabilidade e que tem sido bastante referenciado na literatura é o modelo de Labro e Tuomella (2003), os quais desenvolveram, com base nos estudos de pesquisadores finlandeses, alguns passos focados na abordagem *Constructive Research in Accounting* (CRA):

1. Encontrar um problema na prática que tenha potencial de pesquisa;
2. Examinar o potencial para uma cooperação de pesquisa de longo prazo com o objetivo da organização a ser estudada;
3. Obter um entendimento compreensivo e geral do problema;
4. Inovar e construir uma solução fundamentada teoricamente;
5. Implementar a solução e testar se ela funciona na prática;
6. Examinar o escopo da aplicabilidade da solução;
7. Mostrar as conexões teóricas e a contribuição da pesquisa para a solução

Uma dúvida que pode surgir é como qualificar a intervenção, nesse sentido a literatura qualifica o grau de intervenção em modesto e forte. No grau modesto, os pesquisadores tentam ajustar o processo por meio de manipulação do contexto em vez de fortes modificações no processo, enquanto que no grau forte, os pesquisadores redesenham totalmente o processo (JÖNSSON; LUKKA, 2007), ficando implícito que a adoção de um maior ou menor grau de intervenção dependerá do distanciamento entre a situação inicial diagnosticada e dos objetivos pretendidos.

Já quanto à efetividade da intervenção, isto é para que se possa gerar conhecimento sobre as relações causais do processo de intervenção, e entender o que realmente funcionou e sob quais condições, é necessário que seja feita a

comparação dos resultados *ex-ante* e *ex-post*. Isso deve possibilitar aos pesquisadores identificar e descrever as relações causais aprendidas por meio de reflexões e de como o processo deveria funcionar, dentro do conceito de engenharia reversa. (JÖNSSON; LUKKA, 2007).

Com essa mesma preocupação Freitas et al. (2010) propõem que o resultado da pesquisa ação não contribua somente para solução do problema organizacional específico, mas, principalmente, para refinar o arcabouço teórico utilizado, com base na reflexão crítica sobre a ação.

Quanto à validade dos resultados estes podem ser classificados na forma fraca, semi-forte e forte, sendo a forma fraca evidenciada pela vontade dos práticos em adotar a solução proposta, a semi-forte caracterizada pela ampla adoção das empresas, e a forte quando após a adoção o desempenho obtido é melhor do que a situação anterior (KASANEN; LUKKA; SIITONEN, 1993).

Freitas et al. (2010) propõem um conjunto de dimensões e questões correlatas como um instrumento intelectual multidimensional para validação dos estudos de pesquisa-ação, conforme se pode observar no Quadro 1.

Quadro 1 - Dimensões e questões para validação dos estudos

Dimensão	Questão
Participantes	Elucidar o critério para escolha dos participantes, bem como as razões para exclusão
Engajamento	Refletir sobre os métodos e ferramentas utilizadas para engajar as pessoas no processo de aprendizagem
Autoridade	Refletir sobre os propósitos dos apoiadores e autorizadores do processo de pesquisa
Aprendizagem	Registrar o processo de intervenção (ou não intervenção) acordado, processo de decisão e aprendizados adquiridos

Essas dimensões têm como foco garantir o potencial de replicação de estudos intervencionistas, com a preocupação de mostrar isenção de critérios na escolha dos participantes e também na preocupação com a descrição e registro do processo de intervenção.

3 CRÍTICAS À PESQUISA INTERVENCIONISTA

Mas como qualquer abordagem, a pesquisa intervencionista também é alvo de críticas, a principal é que essa metodologia é uma tentativa de transformar projetos de consultoria em pesquisa (JÖNSSON; LUKKA, 2007). Um exemplo desse tipo de crítica é o trabalho de Kaplan, freqüentemente citado como autor de estudos mais voltados para consultoria, mas se defende usando o pensamento de Argyris, pois este afirma que a criação e não a predição é o mais robusto teste de validade científica (KAPLAN, 2006).

Porém, há que se refletir como seria a prática de Contabilidade Gerencial sem o Balanced Scorecard, o qual é fruto da proximidade de Kaplan junto a empresas inovadoras (KAPLAN, 1998).

Kasanen, Lukka e Sitonen (1993) discutem que muito do conhecimento gerado pelas empresas de consultoria não se torna público em função de questões de sigilo empresarial, assim sob a perspectiva de geração do conhecimento, é o caso de discutir por que não aceitar que pesquisadores que também atuam em projetos de consultoria não possam divulgar os resultados de seus projetos de consultoria, desde que, adequadamente, utilizem a abordagem científica e possam testar as teorias para explicação dos resultados desses projetos. Kaplan talvez pudesse ter evitado as críticas sobre seus trabalhos, caso tivesse tornado o relato de seus trabalhos fundamentados em confrontação das teorias que pudessem explicar os resultados desses projetos, inclusive aqueles projetos que tiveram dificuldade em sua implementação, como a própria técnica *Activity Based Costing*, aperfeiçoado pelo *Time Driven ABC* (KAPLAN; ANDERSON, 2003).

Não há como não reconhecer que existem grandes diferenças entre consultoria e pesquisa intervencionista. Na pesquisa intervencionista, paradoxalmente, o investimento em tempo dos participantes do projeto é muito maior que nos projetos de consultoria (SUOMALA; LYLÄ-YRJÄNÄINEN, 2010); mas a diferença fundamental é que na pesquisa há uma conexão com a teoria (MALMI; GRANLUND, 2009), assim entende-se que um mesmo problema de pesquisa possa ser desenvolvido concomitantemente com o projeto de consultoria, consoante alguns relatos a seguir mencionados.

Com o intuito de identificar como essa importante questão tem sido abordada nos estudos de pesquisa intervencionista, fez-se uma busca com as palavras-chave *Action Research and accounting* e *interventionist and accounting* na base Proquest, porém, foram analisados outros artigos por meio da associação das referências citadas nesses trabalhos selecionados:

- (1) O estudo intervencionista de Merchant e Chen (2010) patrocinado pelo CIMA (associação de contadores gerenciais do Reino Unido) relata que um dos autores, no caso o Prof. Merchant tinha proximidade com a organização estudada (associação de contadores gerenciais) por fazer parte do conselho diretor da empresa.
- (2) Dumay (2010) em seu estudo intervencionista declara que os resultados de sua pesquisa, calcados em análise de conteúdo e confrontação da Teoria do Capital Intelectual e Teoria Crítica, são fruto de sua participação como consultor contratado pelo Conservatório Musical de Sidney. O autor discute o tema da remuneração, argumentando que esta permite que a organização estudada conte com um pesquisador sênior, e que isso é importante, assim como é importante o nível da equipe envolvida no projeto.
- (3) O estudo de Liu e Pan (2007) relata que o segundo autor participou de um grupo de consultores vinculados à Shanghai University of Finance and Economics, contratado pela organização estudada.
- (4) O estudo de Ifandoudas e Gurd (2010) sobre a implementação da técnica da Teoria das Restrições foi desenvolvido em uma indústria de transformadores, cujo presidente havia procurado diversas universidades na Austrália para propor uma parceria em projeto de pesquisa. Os autores identificam que foram desenvolvidos dois projetos paralelos, um para solucionar o problema prático e outro para gerar uma reflexão acadêmica, sendo relatado que os pesquisadores desenvolveram até a ferramenta baseada na Teoria das Restrições.
- (5) O estudo de Nicolini et al. (2000) sobre a aplicação do custeio meta na indústria da construção britânica é fruto de um projeto envolvendo os pesquisadores do Tavistock Institute, uma organização sem fins lucrativos que desenvolve projetos de pesquisa utilizando a pesquisa ação, o Ministério da Defesa, duas maiores empresas da indústria da construção e dois professores. O papel dos

pesquisadores, que nesse caso não estavam tão envolvidos com o processo de mudança, serviu para garantir uma postura crítica e minimizar os inevitáveis problemas associados ao duplo papel de consultores e autores. Os autores relatam o rigor científico do processo intervencionista, garantido por coleta de dados qualitativos e reflexões profundas sobre as práticas, com destaque para o papel intervencionista dos pesquisadores do Tavistock Institute na institucionalização da técnica Custeio Meta (NICOLINI et al., 2000).

- (6) O estudo de Lindholm (2008) sobre a aplicação de um modelo de mensuração de desempenho em Gestão de Patrimônio (*Real Estate*) discute esse aspecto da remuneração, afirmando que, com base em Kaplan (1998), a remuneração recebida pelo pesquisador por parte da organização pesquisada é importante para garantir comprometimento da organização, muito embora na pesquisa de Lindholm (2008) a remuneração não tenha tido um papel significativo na pesquisa. Na visão da autora, o mais importante foi o alinhamento de valores entre a pesquisadora e o corpo gerencial da organização estudada, nesse caso a ideia da pesquisa surgiu da participação da pesquisadora em uma associação de profissionais, da qual a organização estudada era participante.

Nota-se que os estudos desenvolvidos por Ifandoudas e Gurd (2010), Nicolini et al. (2000) e Lindholm (2008), procuraram mitigar o risco de misturar objetivos de consultoria e de pesquisa.

Já a proximidade com a situação potencial de pesquisa não pode ser entendida como oportunística, uma vez que o aparecimento dessas oportunidades deve ser até estimulada, podendo ser originada em sala de aula, geralmente cursos para executivos (KAPLAN, 1998), participação do pesquisador em associações como no estudo de Lindholm (2008) ou em projetos de consultoria ou mesmo projetos de pesquisa induzidos pelos pesquisadores.

Outros riscos ou possíveis desvantagens da pesquisa intervencionista envolvem: (1) a relação entre custo e benefício deve ser repensada, uma vez que o tempo médio de pesquisas com essa abordagem varia de 2 a 6 anos, o que prejudica o desempenho de pesquisadores no curto prazo; (2) pode haver também uma ênfase desbalanceada em questões relevantes da prática, pois gerentes guiados por necessidades de curto prazo podem direcionar as pesquisas; (3) por fim

há o risco da manipulação do ambiente de forma não natural principalmente na presença de pesquisadores personalistas. (SUOMALA; LYLY-YRJÄNÄINEN, 2010).

Quanto a esses riscos, desde que preservadas as condições fundamentais propostas pela Pesquisa Intervencionista, que é trazer contribuições para a teoria, entende-se ser necessário alguns ajustes:

- (1) concorda-se com Lindhom (2008) que o acompanhamento dos resultados da intervenção possa ser feito em um horizonte mais curto, até a fase semi-forte, de forma a conciliar interesses de gerar contribuições para a literatura e para os práticos no momento oportuno;
- (2) é necessário cuidado para não negligenciar os interesses dos práticos, pois necessidades de curto prazo também podem ser temas relevantes para a pesquisa;
- (3) esse risco pode ser mitigado com a presença de outros pesquisadores e mesmo com a colaboração dos práticos, mas é um ponto mais sensível.

4 DISCUSSÃO

Por se tratar de um tema emergente e da natureza deste artigo, elencou-se os principais pontos ainda não abordados nos trabalhos mais recentes sobre a pesquisa intervencionista.

4.1 Perspectivas Teóricas

Em relação às perspectivas teóricas é possível afirmar que pesquisa intervencionista diz mais respeito à um método em termos de propósito do que necessariamente uma corrente teórica. Geralmente este tipo de pesquisa utiliza-se de técnicas de pesquisa como estudo de caso longitudinal, pois busca identificar uma situação prévia, planejar e executar a intervenção, aferir os resultados e fazer os relatos da pesquisa.

Considerando a afirmação de Wickramasinghe e Alawattage (2007, p.418) para quem a perspectiva funcionalista considera que os sistemas de controle gerencial são universais, certamente a pesquisa intervencionista não se encaixa

nessa perspectiva, uma vez que a intervenção é feita considerando a realidade organizacional da entidade pesquisa, em vez de uma instalação padronizada de um software em um computador.

Mas se adotados aspectos da perspectiva funcionalista, a qual considera que a contabilidade pode prover informação objetiva para tomada de decisão e controle gerencial (WICKRAMASINGHE; ALAWATTAGE, 2007, p.419), a abordagem intervencionista é aderente com essa afirmação, pois a premissa da pesquisa intervencionista, em sua essência, é uma transformação de uma realidade para benefício dessa organização (BAARDI, 2010).

Porém ao considerar a perspectiva teórica chamada interpretativista, a pesquisa intervencionista abrange diversas características dessa perspectiva teórica descritas em termos dos pesquisadores que a adotam como: (1) consideram a contabilidade gerencial na sua prática cotidiana; (2) utilizada não como uma máquina, mas segundo os interesses dos diferentes agentes organizacionais; (3) técnica de pesquisa preferida é estudo de caso; (4) levam em conta as interações entre o contexto e a função da contabilidade (WICKRAMASINGHE; ALAWATTAGE, 2007).

Outro ponto que favorece o enquadramento da pesquisa intervencionista na perspectiva teórica interpretativista são as principais discussões em termos dessa corrente teórica, pois Lukka e Modell (2010), discutem a validade da abordagem interpretativista abordando aspectos discutidos na pesquisa intervencionista, como o confronto entre a dimensão êmica e a dimensão ética, além da abordagem abducionista.

Dessa forma, sugere-se adequadamente chamar de abordagem intervencionista, principalmente em relação ao objetivo da pesquisa, o qual certamente não é descrever e explicar uma realidade, mas transformá-la. Essa abordagem geralmente recorre aos métodos de pesquisa fundamentado em estudos de casos longitudinais, caracterizados fortemente pela abordagem interpretativista.

4.2 Aspectos a serem considerados no processo intervencionista.

Entende-se que o *framework* proposto por Labro e Tuomella (2003) é

bastante completo, mesmo assim alguns aspectos complementares foram considerados a partir da revisão da literatura e de reflexões sobre o tema:

- 1) Experiência dos pesquisadores – Como se trata de um processo com grande interação o recomendável seja que os pesquisadores tenham experiência prática como usuários ou como consultores e que sejam familiarizados com o universo da prática.
- 2) Utilização prévia de Teorias – Como o propósito continua sendo gerar contribuições para a teoria, os estudos podem adotar a abordagem abducionista, ou seja, o pesquisador vai a campo com uma teoria prévia, mas a partir dos dados empíricos recorre à teoria anterior ou mesmo a novas teorias, consoante o trabalho de Järvenpää (2007).
- 3) Construção de um clima de confiança entre pesquisadores e os práticos envolvidos no processo de intervenção – Este clima de confiança consoante relatado por Suomala, Lylyu-Vrjänäine e Lukka (2014), se faz necessário, pois a intervenção no campo requer a participação dos práticos e principalmente a autorização para que a intervenção ocorra.
- 4) Divisão das tarefas entre relato e intervenção – Parece bastante razoável a ideia de separar as funções entre os pesquisadores, em termos daqueles que estão desenvolvendo o processo de intervenção, e àqueles que tem como principal atribuição registrar e relatar o processo de intervenção.

Sujeito a maiores descobertas empíricas entende-se que esse conjunto de aspectos pode melhorar a validade dos resultados científicos que usam a abordagem intervencionista.

4.3 Ações possíveis para mudar o “status quo”

Tendo em vista os estudos apresentados, entende-se que a pesquisa intervencionista tem amplas possibilidades de efetivação no âmbito brasileiro, com o propósito de gerar contribuições teóricas relevantes e melhorar a prática. Nesse sentido as ações devem ser desenvolvidas em duas frentes, a primeira em relação à pesquisa em campo, e a segunda em relação à comunidade de pesquisadores.

Na primeira frente sobre a pesquisa em campo, algumas iniciativas podem ser desenvolvidas:

1. Intervenções em Pequenas e Médias Empresas – Mais que evidenciar a mortalidade das PMEs e argumentar que os empresários não utilizam as ferramentas de contabilidade gerencial; é necessário um esforço entre os diversos agentes empresariais, por exemplo, o SEBRAE, consoante a sugestão de Lopes et al. (s/d) e associações empresariais de um lado, e pesquisadores como agentes de intervenção de outro. Nesse sentido se propõe que contadores que prestam serviços de assessoria contábil para esse segmento possam ser engajados como parceiros em projetos de pesquisa intervencionistas.

Questões potenciais de pesquisas podem ser elencadas: (a) que tipo de estímulos são necessários para uma implementação bem sucedida?; (b) quais são os principais problemas existentes na implementação, haveria de fato um *gap* de conhecimento ou falta de recursos materiais?

2. Implementação das técnicas derivadas da SMA *Strategic Management Accounting* – Em função da baixa aderência é necessário identificar empresas que tenham algum interesse em implementar essas novas técnicas dentro do método colaborativo. Nesse caso, os práticos podem desenvolver projetos de conclusão de cursos de pós-graduação devidamente supervisionados por professores-pesquisadores. Isso poderia gerar importantes contribuições, inclusive para a literatura internacional, além de ampliar a competitividade das organizações brasileiras;
3. Técnicas de Controle Gerencial emergentes em organizações brasileiras – Num momento em que se constata que não tem surgido novas técnicas de controle gerencial, há uma oportunidade de estudos intervencionistas sobre técnicas que estão presentes nas organizações brasileiras, mas menos difundidas tanto na literatura nacional como internacional, como orçamento base zero, gerenciamento matricial de despesas, gestão à vista, ou gerenciamento pelas diretrizes, pudessem ser desenvolvidos, com uma atenção especial às chamadas técnicas Falconi.

Possíveis questões de pesquisa podem ser feitas: (a) em qual situação organizacional essas técnicas são mais aplicáveis?; (b) como essas técnicas são implementadas? Qual é o papel da área de controladoria nesse processo? (c) essas técnicas podem estar resolvendo problemas apontados pela literatura de contabilidade gerencial como não congruência de objetivos, orientação temporal de gestores, dentre outras.

4. Projetos Intervencionistas Interdisciplinares – Pesquisadores em Contabilidade Gerencial poderiam se unir com pesquisadores das áreas de gestão de operações, sistemas de informações, estratégia e comportamento organizacional, para interagirem em projetos de melhoria de práticas, contribuindo para maior interdisciplinaridade dos estudos, como por exemplo, no campo da Logística onde são necessários estudos intervencionistas (NÄSLUND, 2002).

Potenciais questões de pesquisa como a controladoria atua junto com as demais áreas organizacionais na implementação de sistemas de incentivos, sistemas de custos, *balanced scorecard*, controle de projetos, processos de produção, etc.

Na segunda frente, que é a comunidade científica, entende-se que se faz necessário que esta reflita sobre os benefícios da pesquisa intervencionista e desenvolva um processo que permita a operacionalização dessa mudança. Alguns pontos merecedores dessa reflexão são elencados a seguir:

1. Melhorar o entendimento dessa abordagem na comunidade científica – Organizadores dos principais congressos poderiam convidar os pesquisadores internacionais mais consagrados, nesse ponto os pesquisadores finlandeses são de longe os que tem reconhecimento nesse campo, na abordagem de forma a disseminar esse conhecimento para os pesquisadores brasileiros;
2. Inserção nos Programas de Pós-Graduação - Disciplinas de Metodologia Qualitativa nos cursos de mestrado e doutorado poderiam incluir essa abordagem nos conteúdos programáticos, principalmente nos cursos de mestrado profissional;

3. Ambiente de interação entre práticos e pesquisadores - Criação de uma infraestrutura que possibilite a criação de fortes relacionamentos entre acadêmicos e gestores em todos os níveis e mecanismos de incentivos que estimulem a colaboração entre diferentes projetos de pesquisas (BERRY et al., 2009), como por exemplo participação de pesquisadores em congressos profissionais e vice-versa. ‘

Espera-se que essas ações sugeridas possam contribuir para mitigar o risco, pois no longo prazo, o papel do pesquisador pode ser ocupado pelos práticos, uma vez que a pesquisa ação também tem sido defendida como uma forma dos práticos resolverem cientificamente os problemas (MCNIFF; WHITEHEAD, 2000). Um ponto que não favorece o desenvolvimento de pesquisas por institutos é que estes geralmente carecem de métodos científicos de pesquisa e de tempo, além do que podem ter algum viés na análise dos resultados, assim, parece ser mais apropriado a cooperação, assim a abordagem intervencionista pode ser útil tanto para atender aos objetivos dos práticos bem como para o avanço das pesquisas brasileiras em contabilidade gerencial, por meio de validação e construção de teorias relevantes, produzindo o que Suomala, Lylyu-Vrjänäine e Lukka (2014) chamam de *engaged scholarship*.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Pesquisa Intervencionista pode contribuir para mudar o *status quo* o qual é dominado por um grau de estabilidade, uma vez que diversas ferramentas de controle gerencial propostas pela literatura não tem sido adotadas na prática. Esse senso comum de estabilidade pode criar um relativo desinteresse dos profissionais pelos estudos de Contabilidade Gerencial o que pode gerar impactos negativos para o futuro do campo de conhecimento.

Diferentemente de outras abordagens, a Pesquisa Intervencionista pode contribuir para entender os benefícios da adoção destas, por meio de um processo de criação do campo de pesquisa, um exemplo disso pode ser encontrado no trabalho de Suomala et al. (2010), no qual estes mencionam que no caso da *Open*

Book Accounting, os livros não teriam sido abertos sem a intervenção dos pesquisadores, ou seja a pesquisa teve o papel crucial de criar o ambiente de pesquisa. Dessa forma a abordagem intervencionista pode ser útil para criação do ambiente de pesquisa por meio da criação de um fato motivador para implementação de novas técnicas de controle gerencial pelas empresas (SUOMALA et al. 2010).

Outro ponto que se depreende do relato de Suomala e Lyly-Yrjänäinen (2010) é que com a abordagem intervencionista, em função da aproximação com os interesses dos práticos, o acesso a recursos privados para pesquisa pode ser facilitado, o que contribui para a continuidade e ampliação das pesquisas científicas na busca de gerar conhecimento relevante para a sociedade. Os relatos da experiência de diversos projetos intervencionistas liderados pelos pesquisadores do *Cost Management Center* mantido na Tampere University of Technology (Finlândia) observam que estes estudos têm gerado contribuições para a prática e para a literatura e destacam que o modelo de financiamento das pesquisas é fundamentado em recursos oriundos de convênios com empresas e associações empresariais, o que pode ser uma solução para uma emergente tendência no campo científico brasileiro.

A abordagem intervencionista pode contribuir para o desenvolvimento de uma teoria em Contabilidade Gerencial. Malmi e Granlund (2009) afirmam que para isso é necessário identificar um problema na organização, estudar as formas de solução e assim criar uma teoria sobre determinado aspecto da contabilidade gerencial. Malmi e Granlund (2009) ainda afirmam que um pressuposto subjacente é o de que o pesquisador para resolver problemas da ciência pode e deve ser prescritivo e a validade dos resultados é testada por meio da implementação, ou seja, o que funciona na prática é verdadeiro, e pode se tornar teoria.

Desta forma a pesquisa intervencionista como resultado da pesquisa fornece elementos de forma prescritiva para a organização estudada, e cujos resultados podem ser úteis para a comunidade de profissionais, pois estes buscam melhores práticas e podem aprender com as experiências de outras organizações. Nesse ponto é que ocorre a diferença entre a pesquisa intervencionista e um projeto de

consultoria, neste último não há qualquer preocupação com a contribuição para a teoria.

Por outro lado, sempre existirão riscos dessa abordagem. O primeiro deles se refere ao nível de qualidade das pesquisas intervencionistas, pois o risco é que projetos de consultoria sejam relatados como projetos intervencionistas, sem nenhuma contribuição para a teoria. O segundo deles é que os recursos das entidades empresariais, que hoje já são raros, não sejam direcionados para pesquisas chamadas puras, em estágios embrionários, como construção de modelos. Mas com adequado rigor científico, tanto no desenvolvimento dos projetos como na avaliação dos relatos em sua forma final, que são os artigos científicos, esses riscos podem ser minimizados.

Considerando-se que todo paradigma tem seus prós e contras e que podem ainda deixar algumas questões não respondidas (MALMI, 2010), não se defende que a Contabilidade Gerencial adote um único paradigma (JÖNSSON, 2010), ao contrário, concorda-se com Vaivio (2008) que a pesquisa qualitativa deva ser aplicada às preocupações contemporâneas da prática e que ainda, a comunidade científica, com o intuito de desenvolver uma visão menos fragmentada do conhecimento em contabilidade gerencial, combine o uso de múltiplos métodos de pesquisa, desenvolvendo um nível de tolerância e de mútuo respeito frente às divergências existentes (VAIVIO, 2008), pensamento que pode ser adotado no tocante à Pesquisa Intervencionista.

REFERÊNCIAS

ARGYRIS, C. SCHÖN, D.A. **Organizational Learning II**. Theory, Method, and Practice. Addison-Wesley, 305 p., 1996.

BALDVINSDOTTIR, G., MITCHELL, F. NØRREKLIT, H. Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. **Management Accounting Research**, v. 21, p.79–82, 2010.

BAARDI, V. A critical review of interventionist research. **Qualitative Research in Accounting and Management**, v.7, n.1, p.13-45, 2010.

BERRY, A.J.; COAD, A.F.; HARRIS, E.P.; OTLEY, D.T.; STRINGER, C. Emerging themes in management control: A review of recent literature. **The British Accounting Review**, v. 41, p.2-20, 2009.

DUMAY, J.C. A critical reflective discourse of an interventionist research project. **Qualitative Research in Accounting and Management**. v.7, n.1, p.46-70, 2010.

FREITAS, J.; CALBINO, D.; SANTOS, A.; PEREIRA, R.D. Em defesa do uso da Pesquisa-Ação na Pesquisa em Administração no Brasil. **Administração: Ensino e Pesquisa**, v.11, n.3, p.425-445, 2010.

GRØNHAUG, K.; OLSON, O. Action research and knowledge creation: merits and challenges. **Qualitative Market Research: An International Journal**, v. 2, n. 1, p. 6–14, 1999.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J. Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. **Revista de Administração Mackenzie**, v.7, n.2, p.78-101, 2006.

HOLANDA, V.B. **Controladoria Governamental no contexto do governo eletrônico** – uma modelagem utilizando o enfoque sistêmico e a pesquisa-ação na coordenação de controle interno da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade. Tese (Doutorado) em Ciências Contábeis, FEA/USP, 2002.

IFANDOUAS, P.; GURD, B. Costing for decision-making in a Theory of Constraints Environment. **Journal of Applied Management Accounting Research**, v.8, n.1, p.43-58, 2010.

INANGA, E.L.; SCHNEIDER, W.B. The failure of accounting research to improve accounting practice: a problem of theory and lack of communication. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 16, p.227-248, 2005.

JÄRVENPÄÄ, M.. Making Business Partners: A Case Study on how Management Accounting Culture was Changed, **European Accounting Review**, v. 16, n. 1, p. 99-142, 2007.

JÖNSSON, S.; LUKKA, K. **There and Back again**: Doing interventionist search in Management Accounting. 373-397. In CHAPMAN, C.S.; HOPWOOD, A.G.; SHIELDS, M.D. Handbook of Management Accounting Research. v. 1. 2007.

JÖNSSON, S. Interventionism – an approach for the future? **Qualitative Research in Accounting & Management**, v.7, n.1, p. 124-134, 2010.

KAPLAN, R. Innovation Action Research: Creating new management accounting theory and practice. **Journal of Management Accounting Research**, v.10, p. 89-118, 1998.

_____. The Competitive Advantage of Management Accounting. **Journal of Management Accounting Research**, v. 18, p.127-135, 2006.

_____; ANDERSON, S. R. **Time Driven ABC**. Working paper, 2003. Disponível no SSRN

KASANEN, E.; LUKKA, K.; SIITONEN, A. The Constructive Approach in Management Accounting Research. **Journal of Management Accounting Research**, v.5, fall, p.243-264, 1993.

LABRO, E.; TUOMELA, T-S. On bringing more action into management accounting research: process considerations based on two constructive case studies. **European Accounting Review**, 2002, v. 12, n. 3, p.409-442, 2003.

LINDHOLM, A-L. A constructive study on creating core business relevant CREM strategy and performance measures. **Facilities**, v. 26, n.7-8, p.343-358, 2008.

LIU, L.Y.J.; PAN, F. The implementation of activity-based costing in China: an innovation action research approach. **The British Accounting Review**, v. 39, p. 249-264, 2007.

LOPES, J.E.G.; RIBEIRO FILHO, J.F.; PEDERNEIRAS, M.M.M; RIBEIRO, I.B. **Pesquisa-Ação**: Uma abordagem para a produção do conhecimento científico em Ciências Contábeis. Disponível em <http://www.revistaacademia.ccjs.ufcg.edu.br/anais/artigo10.html>. Acesso em

LORANDI, J.A.; BORNIA, A.C. Metodologia de implantação do custeio-alvo na cadeia de suprimentos com o uso do QFD. **Anais... IV Congresso ANPCONT**, Natal, 2010.

LUKKA, K.; MODELL, S. Validation in interpretive management accounting research. **Accounting, Organizations and Society**, v.. 35, p. 462-477, 2010.

MALMI, T.; GRANLUND, M. In search of Management Accounting Theory. **European Accounting Review**, v.. 18, n.3, p. 597-620, 2009.

MALMI, T. Reflections on paradigms in action in accounting research. **Management Accounting Research**, v. 21, p. 121–123, 2010

MC NIFF, J.WHITEHEAD, J. **Action Research in organizations**. Routledge, 2000.

MERCHANT, K.A.; CHEN, X(C). **Strategy Mapping**: an interventionist examination of a homebuilder's performance measurement and incentive system. Research Report – R211, CIMA Publishing - Elsevier, 2010

NÄSLUND, D. Logistics needs qualitative research – especially action research. **International Journal of Physical Distribution and Logistics Management**. v. 32, n.5, p.321-338, 2002.

NICOLINI, D.; TOMKINS, C.; HOLTI, R.; OLDMAN, A.; SMALLEY, M. Can target costing and whole life costing be applied in the construction industry?: evidence from two case studies. **British Journal of Management**, v.11, p. 303-324, 2000.

OYADOMARI, J.C.T. ASSIS, W.A. SIMÃOZINHO, S.M. MENDONÇA NETO, O.R.; DULTRA-DE-LIMA, R. **Pesquisa intervencionista**: análise dos estudos empíricos internacionais em Gestão Estratégica de Custos. Enfoque: Reflexão Contábil, v. 31, n. 2, 2012.

OYADOMARI, J.C.T.; MENDONÇA NETO, O.R.; CARDOSO, R.L.; ANTUNES, M.T.P; AGUIAR, A.B. Criação de conhecimento em práticas de controle gerencial: análise dos estudos internacionais. **Advances in Scientific and Applied Accounting. São Paulo**, v.6, n.1, p. 4-30, 2013a.

OYADOMARI, J.C.T.; AGUIAR, A.B. CHEN, Y-T, CARDOSO, R.L. Inovação de práticas de controle gerencial e fontes de informação. **Revista de Contabilidade e Organizações**. v. 19, p.16-26, 2013b.

PEREIRA, J.S. **Sistemas Empresariais Integrados – ERP na empresa contábil**: um estudo de caso de mudança organizacional com o uso da pesquisa-ação. Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade. Dissertação (Mestrado) em Ciências Contábeis, FEA/USP, 2003.

REASON, P. BRADBURY, H. **The SAGE Handbook of Action Research Participative Inquiry and Practice**. 2 ed. Sage:2008.

SOARES, M.; PATON, C.; SANTOS, A.F.; BEZERRA, F.A. Uma discussão sobre a viabilidade da pesquisa-ação na Contabilidade. RCO – **Revista de Contabilidade e Organizações** – FEA-RP/USP, v. 3, n. 7, p. 109-126, 2009.

SUOMALA, P. LYLÿ-VRJÄNÄINEN, J.. **Interventionist Management Accounting Research**: Lessons Learned. Research executive summaries, v. 6, n. 1, 2010, CIMA. Disponível em: www.cimaglobal.com. Acesso em: jan/2011.

SUOMALA, P.; LAHIKAINEN, T.; LYLÿ-VRJÄNÄINEN, J. PARANKO, J. Open book accounting in practice – exploring the faces of openness. **Qualitative Research in Accounting & Management**. v.. 7, n. 1., 2010, p.71-96, 2010.

SUOMALA, P.; LYLÿ-VRJÄNÄINEN, J. LUKKA, K. **Battlefield around interventions**: A reflective analysis of conducting interventionist research in management accounting. Management Accounting Research. (accepted). DOI: 10.1016/j.mar.2014.05.001, 2014.

TEÓFILO, C.R; IUDÍCIBUS, S. Uma análise crítico-epistemológica da produção científica em Contabilidade no Brasil. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v.. 8, n. 2, p. 147-145, 2005.

TRIPP, D. - Pesquisa-ação: uma introdução metodológica. Tradução de Lólio Lourenço de Oliveira. **Educação e Pesquisa**, São Paulo, v. 31, n. 3, p. 443-466, 2005

VAIVIO, J. Qualitative management accounting research: rationale, pitfalls and potential. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 5, n. 1, p. 64-86, 2008.

WESTIN, O.; ROBERTS, H. I. Interventionist research – the puberty years: an introduction to the special issue. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v.7, n.1, p. 5-12, 2010.



Artigo recebido em 06/10/2013 e aceito para publicação em 21/08/2014

O trabalho deve apoio da Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq)